Impôt sur le revenu

Nouvelles techniques

N°32 *le 15 juillet 2005*

Cette version est disponible en version électronique seulement.

Dans ce numéro

Révocation de décisions en matière d'impôt rendues antérieurement

Application de pénalités

Possibilités offertes aux contribuables de réagir aux cotisations établies

Contrôle de fait : Incidence de la jurisprudence récente

Paragraphe 95(6) : Champ d'application

Accès de l'ARC aux documents de travail de comptables ou de vérificateurs

Nouvelle politique administrative concernant les sociétés à but unique

Avis d'opposition d'une grande société : Incidence de l'affaire Potash Corporation

Centre d'information conjoint sur les abris fiscaux internationaux

Provision relativement au montant payé d'avance : Incidence de l'affaire Ellis Vision

Le point sur les examens concernant la DGAE

La Direction générale de la politique et de la planification produit les *Nouvelles techniques de l'impôt*. Celles-ci sont fournies uniquement à des fins d'information et ne remplacent pas la loi. Si vous avez des commentaires ou des suggestions à formuler sur les sujets traités dans cette publication, veuillez les faire parvenir à l'adresse suivante :

Direction des décisions en impôt
Direction générale de la politique et de la planification
Agence du revenu du Canada
Ottawa ON K1A 0L5

Les *Nouvelles techniques de l'impôt* sont accessibles sur le site Internet de l'Agence du revenu du Canada à www.arc.gc.ca.

Ce numéro comprend des sujets d'intérêt courant discutés à la conférence annuelle de l'**Association canadienne d'études fiscales** qui a eu lieu à Toronto du 26 au 28 septembre 2004 par Wayne Adams, Directeur général, Direction des décisions en impôt, Ottawa, et par Bruce F. Allen, BA, CMA, Directeur, Bureau des services fiscaux de Toronto-Centre, Agence du revenu du Canada (ARC).

Révocation de décisions en matière d'impôt rendues antérieurement

Question

Dans quelles circonstances l'ARC décidera-t-elle de révoquer une décision rendue antérieurement à un contribuable ou de ne pas se soumettre aux modalités d'une telle décision?

Réponse

Les décisions sont rarement invalidées, mais en cas d'omission importante ou de présentation erronée des faits dans l'exposé des faits pertinents ou dans l'exposé des opérations envisagées qu'a dressé le contribuable ou le représentant autorisé de ce dernier, la décision anticipée n'est pas valable et ne lie pas l'ARC. Les faits et les transactions qui font l'objet de la décision anticipée, naturellement, sont sujets à vérification.

Pour vous servir encore mieux !
More Ways to Serve You!

Agence du revenu du Canada | Canada Revenue Agency

This publication is available in English.

Canada

Lorsqu'une décision anticipée porte sur une opération continue ou sur une série d'opérations, ou lorsque les opérations ne sont pas encore complétées, et qu'il est déterminé par la suite que la décision anticipée est erronée, celle-ci peut être révoquée. Pareille révocation ne sera pas rétroactive, mais s'appliquera aux seules opérations ou transactions postérieures à la date de révocation.

La Direction donnera au contribuable un avis écrit de son intention de révoquer la décision anticipée. Nous offrirons aussi au contribuable la possibilité de défendre son point de vue avant que la décision définitive ne soit prise. Une révocation entre en vigueur par un avis écrit au contribuable qui est le destinataire de la décision.

La Direction considérera harmoniser ses politiques avec celles de la Direction de l'accise et des décisions de la TPS/TVH et collabore également plus étroitement avec la fonction de la Vérification. Nos politiques actuelles sont décrites dans la circulaire d'information 70-6R5[1]. Toute révision aux politiques sera reflétée dans une circulaire révisée. En attendant, les praticiens peuvent faire part de leurs préoccupations à cet égard directement à l'attention de la Direction ou à n'importe quel employé de l'ARC qui transmettra leurs commentaires au secteur approprié.

Application de pénalités

Question 1

L'ARC a-t-elle déjà envisagé d'imposer ou a-t-elle déjà imposé des pénalités administratives à un tiers en application de l'article 163.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*?

Réponse 1

Jusqu'à maintenant, l'ARC a imposé une pénalité administrative en application du paragraphe 163.2(4), « pénalité pour participation à une information trompeuse », une seule fois. D'autres cas de pénalités administratives sont actuellement à l'étude, mais aucune proposition n'a été présentée jusqu'à maintenant en vue d'imposer une pénalité à un tiers.

Question 2

Quelles sont les lignes directrices que suivent les vérificateurs sur place pour imposer ces pénalités?

Réponse 2

La circulaire d'information 01-1[2] décrit les lignes directrices et le processus d'application des pénalités administratives imposées à des tiers. En plus, l'ARC a émis un communiqué AD-03-1 qui donne des directives supplémentaires aux employés de l'ARC.

Le vérificateur doit compléter un rapport sur les pénalités dans tous les cas où il est proposé d'imposer une pénalité. Le rapport doit faire état des critères examinés y compris l'information ou les explications données par la tierce partie qui peuvent contrer ou limiter l'application de la pénalité. Ce rapport sera disponible sur demande au moment de l'opposition.

L'ARC entend contrôler strictement l'application des pénalités administratives. À cette fin, l'ARC a établi un comité d'examen à l'Administration centrale. Ce comité est formé de représentants de niveaux supérieurs de l'ARC, ainsi que des ministères des Finances et de la Justice.

Question 3

Pourriez-vous nous donner une mise à jour des activités du comité de revue des prix de transfert?

Réponse 3

Il y a eu dix-sept renvois qui ont été examinés par le comité jusqu'à maintenant. La requalification du revenu en vertu de l'alinéa 247(2)*b*) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* a été recommandée dans six cas de ces cas. Ces dossiers ont été renvoyés aux bureaux pour discussion et ils sont encore en cours. Une pénalité a été proposée dans cinq autres cas dont deux ont fait l'objet d'une nouvelle cotisation et trois viennent tout juste d'être renvoyés aux bureaux. Aucune mesure n'a été prise dans les six autres cas.

Possibilités offertes aux contribuables de réagir aux cotisations établies

Question 1

Quelle est la politique de l'ARC pour faire en sorte que les contribuables aient la possibilité de réagir à une cotisation proposée et de la contester?

Réponse 1

Lorsqu'une vérification est terminée, le vérificateur pourrait proposer de rajuster l'impôt à payer en fixant une nouvelle cotisation pour la déclaration du contribuable. La proposition sera d'abord discutée avec le contribuable ou son représentant. Le vérificateur confirmera ensuite la proposition par écrit et allouera une période raisonnable afin de permettre au contribuable de faire des représentations.

La lettre de proposition de l'ARC doit renfermer un résumé complet des faits, une analyse, ainsi que la disposition législative en vertu de laquelle la nouvelle cotisation est envisagée. Des redressements détaillés et bien expliqués sont indispensables non seulement pour les contribuables et leurs conseillers mais aussi pour le contrôle interne et la révision de l'ARC.

Question 2

Outre le processus des appels de l'ARC, quels recours les contribuables et leurs conseillers ont-ils pour veiller à ce que leurs positions soient entièrement prises en considération?

Réponse 2

Les réunions et la correspondance entre le conseiller, le vérificateur et le chef d'équipe permettent de résoudre la plupart des problèmes. Vous pouvez aussi faire valoir vos points auprès du gestionnaire de section, du directeur adjoint – Validation et exécution et du directeur du Bureau des services fiscaux. Le même processus existe au niveau des demandes de déduction relatives à la recherche scientifique et au développement expérimental ainsi qu'aux cas de recouvrement.

Contrôle de fait : Incidence de la jurisprudence récente

Question

Dans quelle mesure l'ARC se pliera-t-elle aux principes mis de l'avant par la Cour d'appel fédérale et la Cour canadienne de l'impôt dans les affaires *Lenester Sales*[3] et *9044-9807 Québec Inc.*[4], lorsque vient le moment de déterminer la portée de la règle énoncée au paragraphe 256(5.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et le concept de « contrôle de fait »?

Réponse

L'affaire *Lenester Sales* met en cause un exploitant de franchise où le franchiseur exerce un contrôle considérable sur une société qui exploite une franchise locale. Selon l'ARC, la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Lenester Sales* reconnaît qu'il existe deux critères lorsque vient le moment de déterminer s'il existe un contrôle de fait aux fins du paragraphe 256(5.1). Le premier est un critère restrictif énoncé dans l'affaire *Silicon Graphics*[5] qui impose qu'une personne ou qu'un groupe de personnes doit avoir un droit explicite et la capacité d'effectuer un changement important dans la composition du conseil d'administration ou de son pouvoir ou de pouvoir influencer directement les actionnaires qui seraient par conséquent aptes à élire les membres du conseil d'administration. Le second est un critère plus large qui a été appliqué dans une autre série de cas auxquels la Cour canadienne de l'impôt fait référence dans sa décision et cités dans notre réponse précédente en regard de l'impact de l'affaire *Silicon Graphics* lors de la conférence annuelle de 2002 de l'Association canadienne d'études fiscales.[6] Depuis 2002, la décision de la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Mimetix Pharmaceuticals Inc.* a été maintenue[7] et l'appelante a retiré son appel de la décision de la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Rosario Poirier*[8] par suite de la publication de la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *9044-2807 Québec Inc.* en janvier 2004.

Dans l'affaire *9044-2807 Québec Inc.*, la Cour d'appel fédérale avait examiné une situation concernant trois sociétés que détenaient les membres d'une même famille. Le ministre a rejeté deux demandes de déduction pour petites entreprises en se basant sur le fait que les trois sociétés étaient associées en vertu du contrôle de fait. La Cour d'appel fédérale a maintenu la décision rendue par la Cour canadienne de l'impôt de rejeter l'appel. En arrivant à cette décision, le tribunal a indiqué qu'il lui était impossible de donner une liste de tous les facteurs qui peuvent être pris en considération lorsque vient le moment de déterminer si une société peut être assujettie au contrôle de fait et, après avoir reformulé le critère dans l'affaire Silicon Graphics, sans toutefois l'appliquer explicitement, il a conclu que la preuve devait démontrer que le processus décisionnel au sein de la société repose sur des personnes autres que celles qui détiennent le contrôle de droit.[9] Dans ce cas, le tribunal était d'avis que le contrôle opérationnel, la dépendance économique et les liens familiaux étroits entre les différents actionnaires étaient des éléments suffisants qui établissaient un

contrôle de fait selon le sens donné au paragraphe 256(5.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

L'ARC croit que les critères énoncés aux numéros 21 et 23 du IT-64R4[10] demeurent valables pour déterminer si un contrôle de fait existe pour les fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Paragraphe 95(6) : Champ d'application

Question

Quand le paragraphe 95(6) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* s'applique-t-il aux accords de financement auxquels participent des sociétés étrangères affiliées?

Réponse

Le paragraphe 95(6) est une disposition anti-évitement formulée de manière assez générale. Selon l'ARC, rien ne semble indiquer dans les notes explicatives du ministère des Finances que la disposition doit être appliquée de manière restrictive[11].

Il est impossible de faire des commentaires généraux concernant le champ d'application de cette disposition à des structures impliquant des sociétés étrangères affiliées. Toutefois, l'ARC pourrait considérer l'identification d'exemples de structures qui ne seraient pas offensantes pour l'application du paragraphe 95(6). Entre temps, la Direction continuera d'émettre des décisions sur l'application de cette disposition à des structures qui sont envisagées.

Accès de l'ARC aux documents de travail de comptables ou de vérificateurs

Question

Nous savons que l'ARC est en train d'examiner sa politique actuelle sur l'accès aux documents de travail des comptables ou des vérificateurs d'un contribuable. L'ARC fera-t-elle en sorte que toute nouvelle politique dans ce domaine soit élaborée en collaboration avec des fiscalistes, des comptables et des entreprises?

Réponse

L'ARC est consciente de l'importance de cette question pour les fiscalistes, les comptables et les entreprises. Par conséquent, l'ARC procèdera à de vastes consultations en partenariat avec des fiscalistes, des comptables et des entreprises avant de publier un nouveau projet de politique dans ce domaine.

Nouvelle politique administrative concernant les sociétés à but unique

Question 1

Le 23 juin 2004, l'ARC a révisé sa position administrative concernant l'établissement de cotisations visant les avantages imposables lorsqu'une société à but unique (SBU) possède un immeuble aux États-Unis.

Est-ce que l'ARC accordera des droits acquis relativement à l'application de son ancienne position administrative, par exemple, dans les situations suivantes :

1) le bien de la SBU était en construction le 23 juin 2004;

2) le bien de la SBU se composait d'un terrain et la construction n'avait pas encore commencé le 23 juin 2004;

3) l'immeuble possédé par la SBU fait l'objet d'une rénovation importante.

Réponse 1

La date effective de la mise en œuvre du changement de position annoncé dans le numéro 31 des *Nouvelles techniques de l'impôt sur le revenu*[12] a été reportée au 1er janvier 2005 afin de faciliter la mise en place de la nouvelle position et de son administration. De plus, des mesures transitoires d'allègement additionnelles seront prévues dans les cas de rénovation ou d'addition à une habitation acquise avant le 1er janvier 2005 et dans les cas où une habitation est en construction le 31 décembre 2004. Pour plus de certitude, il sera considéré qu'une habitation sera en construction lorsque les fondations ou autres assises seront mises en place avant le 1er janvier 2005. Des mesures transitoires ne sont pas prévues lorsqu'un terrain vacant a été acquis mais que les fondations ou autres assises d'une habitation n'ont pas été mises en place avant le 1er janvier 2005. Dans le même ordre d'idées, des mesures transitoires ne seront pas disponibles dans les cas où un terrain comprenant un immeuble a été acquis avant le 1er janvier 2005, mais que le contribuable avait l'intention de démolir l'immeuble existant et de construire une nouvelle habitation sur le terrain.

Question 2

L'ARC tiendra-t-elle compte des prêts et des dépenses assumés personnellement par l'actionnaire au moment de déterminer la valeur, s'il en est, de l'avantage conféré à un actionnaire?

Réponse 2

La position de l'ARC concernant le montant ou la valeur de tout avantage provenant de l'utilisation personnelle d'un bien de la société par un actionnaire est décrite au numéro 11 du Bulletin d'interprétation IT-432R2.[13] Comme il y est mentionné, dans les situations où la juste valeur marchande locative du bien n'est pas convenable ou qu'elle ne peut pas être établie, le montant ou la valeur de l'avantage sera habituellement établi en multipliant le taux de rendement normal par le montant le plus élevé du coût et de la juste valeur marchande du bien et en y ajoutant les frais d'exploitation que la société a payés. En appliquant cette formule, tout prêt sans intérêt ou toute avance que l'actionnaire a consentie à la société afin qu'elle puisse faire l'acquisition du bien ne sera pertinent que si les circonstances sont essentiellement les mêmes que dans l'affaire *Lloyd Youngman*.[14] Selon cette formule, tous frais d'exploitation que l'actionnaire paie directement ne seront pas inclus dans le calcul du montant ou de la valeur du bénéfice.

Avis d'opposition d'une grande société : Incidence de l'affaire *Potash Corporation*

Question

À la lumière de la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Potash Corporation*,[15] l'ARC suivra-t-elle toujours les lignes directrices qu'elle a adoptées en 1994, au moment où les règles régissant les oppositions de grandes sociétés ont été publiées?

Réponse

Les lignes directrices adoptées en 1994, bien que de portée générale, sont toujours valables.

La décision dans l'affaire *Potash Corporation* appuie la position de l'ARC concernant l'application et l'intention des restrictions imposées aux grandes sociétés pour ce qui est de la production des avis d'opposition. Selon ces lignes directrices, chaque élément faisant l'objet d'une opposition doit être décrit de façon suffisamment précise pour que le ministre puisse se faire une idée de chaque question à trancher.

Toutefois, la *Loi de l'impôt sur le revenu* renferme des dispositions permettant au ministre d'utiliser son pouvoir discrétionnaire relativement au montant du redressement demandé. Même s'il n'est pas obligé de le faire, le ministre pourra, lorsque le montant du redressement est connu, utiliser son pouvoir discrétionnaire pour permettre à la société de procéder à une correction du montant du redressement pourvu que la société a fait un effort raisonnable pour estimer le montant lorsqu'elle a déposé l'avis d'opposition. Toutefois, le ministre n'acceptera pas de nouvelles questions. Les grandes sociétés ont l'obligation d'être des plus précises et des plus complètes possible lors de la préparation de leurs avis d'opposition.

Centre d'information conjoint sur les abris fiscaux internationaux

Question 1

Quel est le rôle du Canada au sein du groupe de travail sur le Centre d'information conjoint sur les abris fiscaux internationaux?

Réponse 1

Le groupe de travail a été formé par les autorités fiscales du Canada, de l'Australie, des États-Unis et du Royaume-Uni.

Le Centre d'information est une initiative qui a pour but d'accroître la collaboration et de coordonner l'information entre les quatre pays sur les opérations fiscales abusives tel que stipulé dans le protocole d'entente signé le 23 avril 2004. Le rôle du Canada est semblable à celui des trois autres pays et inclus le partage de ses compétences, des pratiques exemplaires et de ses expériences dans le domaine de l'administration fiscale pour repérer et mieux comprendre les opérations fiscales abusives, les nouveaux stratagèmes ainsi que les promoteurs de ces opérations et stratagèmes et pour échanger des renseignements sur des opérations abusives précises, sur les promoteurs de ces opérations et sur les investisseurs, dans le cadre des conventions fiscales bilatérales de chaque pays.

Question 2

Quels genres d'opérations sont dans la mire du groupe de travail conjoint ?

Réponse 2

Bon nombre d'opérations fiscales abusives reposent sur des stratégies qui dépassent les frontières, et beaucoup de promoteurs de telles opérations exercent leurs activités à l'échelle mondiale. Le groupe de travail conjoint se concentre sur le partage de l'information entre les autorités fiscales de chaque pays afin d'identifier les produits ainsi que les stratagèmes abusifs, et ceux qui en font la promotion. Les premiers travaux du groupe porteront notamment sur les façons dont des sociétés et des particuliers utilisent des produits financiers dans le cadre de stratagèmes abusifs en vue de réduire leurs obligations fiscales, et on cherchera aussi à identifier les promoteurs qui conçoivent ces produits et les mettent en marché.

Provision relativement au montant payé d'avance : Incidence de l'affaire *Ellis Vision*

Question

Vu la décision de la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Ellis Vision*,[16] l'ARC envisage-t-elle de changer sa position relativement aux montants inclus dans les revenus en application du paragraphe 9(1) et pouvant faire l'objet d'une provision aux termes de l'alinéa 20(1)*m*)?

Réponse

Pour déterminer si un montant est admissible à la provision prévue à l'alinéa 20(1)*m*) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, l'ARC examine la nature des revenus payés d'avance et le moment où ils ont été gagnés. Même si le contribuable a droit à une provision en application de l'alinéa 20(1)*m*) à l'égard d'un montant visé par l'article 9 (c.-à-d., le montant aurait aussi pu être inclus dans le calcul du revenu en application de l'alinéa 12(1)*a*)), le montant de la provision doit être raisonnable.

Par suite de l'affaire *Ellis Vision*, le montant doit se fonder sur l'expérience passée du contribuable et sur les services que le contribuable s'attend raisonnablement à fournir après la fin de l'exercice. Dans la mesure où les obligations du contribuable sont conditionnelles, le montant de la provision doit être réduit.

Le point sur les examens concernant la DGAE

Question

Combien de dossiers ont été transmis au comité sur la disposition générale anti-évitement (DGAE) jusqu'à maintenant et quel est leur statut?

Réponse

Au 31 juillet 2004, le comité sur la DGAE avait examiné 620 cas portant sur les sujets suivants :

Gains en capital	21
Dons de bienfaisance	16
Locations transfrontalières	10
Remise de dettes	36
Remisage de dettes	25
Déductibilité d'intérêts	27
Emprunts « kiwis »	22
Pertes	66
Impôt de la partie I.3	53
Impôt de la partie XIII	11
Dépouillement des surplus	114
Divers	219

De tous les cas qui ont été examinés par le comité sur la DGAE, il a été déterminé que la DGAE pourrait s'appliquer comme position principale en matière de cotisation dans 171 cas et comme position secondaire dans 214 cas. La DGAE était non-applicable dans 235 cas.

En plus, le comité sur la DGAE a considéré que la DGAE était applicable dans 870 cas de dépouillement de régimes enregistrés d'épargne retraite et dans 75 cas de fiducies au profit du conjoint établies à la Barbade. Ces chiffres sont divulgués séparément afin d'éviter une distortion des statistiques ci-dessus.

[1] Circulaire d'information 70-6R5, *Décisions anticipées en matière d'impôt sur le revenu*, le 17 mai 2002.

[2] Circulaire d'information 01-1, *Pénalités administratives imposées à des tiers*, le 18 septembre 2001.

[3] *The Queen v. Lenester Sales Ltd. et al.*, 2004 DTC 6461 (CAF); confirmant *Lenester Sales Ltd. et al. v. The Queen*, 2003 DTC 997 (CCI).

[4] *9044-2807 Québec Inc. v. The Queen*, 2004 DTC 6141 (CAF).

[5] *Silicon Graphics Limited* au paragraphe 67.

[6] Voir la question 4 au n° 25 des Nouvelles techniques de l'impôt sur le revenu publiées le 30 octobre 2002.

[7] *Mimetix Pharmaceuticals Inc. v. The Queen*, 2003 DTC 5194 (CAF); confirmant 2003 DTC 1026 (CCI). Dans cet arrêt, la Cour canadienne de l'impôt a cité les numéros 21 et 23 du IT-64R4 et a considéré plusieurs facteurs, dont le contrôle journalier des opérations et l'existence d'une dette importante.

[8] *Rosario Poirier Inc. v. The Queen*, 2002 DTC 1770 (CCI).

[9] Supra note 4, au paragraphe 24.

[10] Bulletin d'interprétation IT-64R4 (consolidé), *Sociétés : Association et contrôle*.

[11] Canada, ministre des Finances, *Notes explicatives sur le projet de loi concernant l'impôt sur le revenu* (Ottawa : ministre des Finances, mars 2001), disposition 73.

[12] Nouvelles techniques de l'impôt sur le revenu n° 31, le 23 juin 2004, tel que mis à jour par les Nouvelles techniques de l'impôt sur le revenu n° 31R, le 24 novembre 2004.

[13] Bulletin d'interprétation IT-432R2, *Avantages accordés à des actionnaires*, le 10 février 1995.

[14] *Lloyd Youngman v. The Queen*, 90 DTC 6322, (1990) 2 C.T.C. 10.

[15] *The Queen v. Potash Corporation of Saskatchewan Inc.*, 2004 DTC 6002 (CAF).

[16] *Ellis Vision Incorporated v. The Queen*, 2004 DTC 2024 (CCI).